

# LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

*Advogado Tributarista. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).  
Mestre e Doutor em Direito Tributário pela mesma Universidade. LL.M em Direito  
Tributário Internacional pela Georgetown University.*

## ACORDO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

**A REJEIÇÃO AO REGIME DE “MANDATORY DISCLOSURE”  
RECOMENDADO PELA AÇÃO 12 DO BEPS E A BUSCA PELO  
APRIMORAMENTO DA RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE**

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, verão de 2020  
quartierlatin@quartierlatin.art. br

## LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

*Acordo de Planejamento Tributário: A rejeição ao regime de "mandatory disclosure" recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte*

São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ISBN 978-85-7453-887-7

1. Planejamento Tributário. 2. Regime de Informação Obrigatória de Planejamento Tributário. 3. BEPS. 4. Acordo de Planejamento Tributário. I. Título

### *Editor*

Vinícius Vieira

### *Produção editorial*

José Ubiratan Ferraz Bueno

### *Diagramação*

Anderson dos Santos Pinto

### *Revisão gramatical*

Studio Quartier

### *Capa*

Anderson dos Santos Pinto

## EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua General Flores, 508

Bom Retiro – São Paulo

CEP 01129-010

Telefones: +55 11 3222-2423; +55 11 3222-2815;

*Whatsapp:* +55 11 9 9431 1922

*Email:* quartierlatin@globo.com

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, video-gráficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

## SUMÁRIO

Agradecimentos.....	11
Abreviações e Siglas.....	17
Prefácio.....	19

## Introdução, 25

I.1. Tema e objetos de estudo .....	25
I.2. Contexto.....	29
I.3. O problema de pesquisa .....	49
I.4. Os desafios da tese.....	52
I.5. Contribuição original à ciência jurídica brasileira.....	55
I.6. Limitação do escopo.....	57
I.7. Principais questões examinadas .....	60

## Parte I: Contexto Internacional A Análise dos Documentos da OCDE e o Exame da Experiência Internacional a Respeito do Regime de Informação Obrigatória de Planejamento Tributário, 63

### Capítulo 1 – Os Conceitos Preliminares e Pressupostos do Regime de Informação Obrigatória de Planejamento Tributário no Contexto da Ação 12 do BEPS, 65

1.1. Considerações iniciais .....	65
1.2. O que é a informação obrigatória (“ <i>mandatory disclosure</i> ”) ?.....	65
1.2.1. O contexto do termo “ <i>mandatory</i> ” .....	70
1.2.2. O que significa informação voluntária (“ <i>voluntary disclosure</i> ”) ?.....	84
1.2.2.1. “ <i>Rulings regimes</i> ” .....	89
1.2.2.2. “ <i>Additional reporting obligations</i> ” .....	94
1.2.2.3. “ <i>Surveys and questionnaires</i> ” .....	95
1.2.2.4. “ <i>Voluntary disclosure</i> ” .....	95
1.2.2.5. “ <i>Co-operative compliance</i> ” .....	96
1.2.3. Os conceitos de “ <i>enhanced relationship</i> ” e de “ <i>military approach</i> ” .....	97
1.2.3.1. “ <i>Working Paper nº 3 – Overview – the emerging direction of the study</i> ” .....	98
1.2.3.2. “ <i>Working Paper nº 6 – The Enhanced Relationship</i> ” .....	100
1.2.3.3. “ <i>Study into the Role of Tax Intermediaries</i> ” .....	104
1.2.3.4. “ <i>Co-operative Compliance – A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance</i> ” .....	107
1.2.4. “ <i>Voluntary disclosure</i> ” versus “ <i>mandatory disclosure</i> ” .....	114
1.3. As diferentes perspectivas da transparência fiscal: a visão não holística da OCDE na Ação 12 do BEPS.....	117

1.4. Os dois tipos de planejamento objeto do regime de informação obrigatória: “ <i>aggressive or abusive tax planning schemes</i> ” .....	128
1.4.1. O que é “ <i>aggressive tax planning</i> ” e o que é “ <i>abusive tax planning</i> ”? .....	129
1.4.1.1. O problema da tradução da palavra “ <i>aggressive</i> ” para a língua portuguesa .....	130
1.4.1.2. Elisão, elusão e evasão fiscal .....	134
1.4.1.3. “ <i>Tax planning</i> ”, “ <i>tax avoidance</i> ” e “ <i>tax evasion</i> ” .....	140
1.4.1.4. A identificação do escopo da recomendação da OCDE na Ação 12 do BEPS: “ <i>aggressive tax planning</i> ” como planejamento internacional.....	150
1.4.1.5. A origem da expressão “ <i>aggressive tax planning</i> ” .....	156
1.4.1.6. A importância do exame do conceito de “ <i>aggressive tax planning</i> ” no âmbito da União Europeia .....	161
1.5. A busca por uma definição de “ <i>aggressive tax planning</i> ” no âmbito da OCDE .....	169
1.5.1. A busca por um critério jurídico para o “ <i>aggressive tax planning</i> ” .....	181
1.5.1.1. “ <i>Aggressive tax planning</i> ” como releitura dos limites do “ <i>tax avoidance</i> ” ....	184
1.5.1.2. “ <i>Aggressive tax planning</i> ” como prática imoral .....	186
1.5.1.3. “ <i>Aggressive tax planning</i> ” como prática contrária aos princípios do sistema tributário internacional .....	192
1.6. Exemplos pertinentes à compreensão da noção de “ <i>aggressive tax planning</i> ” .....	210
1.6.1. “ <i>Hybrid mismatches</i> ” .....	210
1.6.2. “ <i>Treaty Shopping</i> ” .....	214
1.7. Nossa definição para o termo “ <i>aggressive</i> ” no contexto da Ação 12 do BEPS .....	217

## Capítulo 2 – A Análise das Recomendações da Ação 12 do BEPS para Construção do Regime de Informação Obrigatória de Planejamento Tributário e o Estudo da Experiência Estrangeira, 223

2.1. Considerações iniciais .....	223
2.2. Objetivos do regime de informação obrigatória .....	224
2.3. Princípios do regime de informação obrigatória .....	226
2.4. O conteúdo das normas recomendadas pela Ação 12 do BEPS .....	227
2.5. A regra-matriz de incidência do dever instrumental de informar o planejamento conforme a Ação 12 do BEPS .....	231
2.6. Preocupações com as normas recomendadas pela Ação 12 do BEPS .....	234
2.6.1. Preocupação com o critério material: possível incompatibilidade dos “ <i>hallmarks</i> ” e “ <i>thresholds</i> ” com os ordenamentos jurídicos locais .....	234
2.6.2. Preocupação com o critério pessoal: a questão do sigilo profissional e da confidencialidade .....	247
2.6.3. Preocupação com o critério consequencial: questão da autoincriminação .....	250
2.7. Qual é a natureza de norma recomendada (GAAR, SAAR ou TAAR)? .....	254
2.8. Uma proposta de definição de informação obrigatória de planejamento tributário conforme as recomendações da Ação 12 do BEPS .....	258

2.9. Condições estruturais para a implementação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário .....	262
2.9.1. A não criminalização pela legislação doméstica das práticas de “ <i>tax avoidance</i> ” a serem informadas .....	263
2.9.2. A questão do sigilo profissional quanto às informações a serem prestadas .....	264
2.9.3. A viabilidade jurídica de as autoridades fiscais listarem os planejamentos reportáveis sem base em lei .....	266
2.9.4. A existência de uma regra geral antielusão (GAAR) no país que pretende implementar o regime de informação obrigatória .....	267
2.9.5. A existência de regimes de “ <i>voluntary disclosure</i> ” (em sentido amplo) .....	271
2.10. O estudo da experiência estrangeira sobre o regime de informação obrigatória de planejamento tributário .....	272
2.10.1. Estados Unidos .....	276
2.10.1.1. O dever de registro de “transações reportáveis” pelos “consultores materiais” .....	276
2.10.1.2. O dever de o consultor material manter listas de seus clientes .....	284
2.10.1.3. O dever de o contribuinte informar “ <i>reportable transactions</i> ” .....	285
2.10.1.4. O dever de o contribuinte informar “ <i>uncertain tax positions</i> ” .....	291
2.10.1.5. As cinco condições estruturais nos Estados Unidos .....	294
2.10.2. Canadá .....	299
2.10.2.1. O dever de informar “ <i>reportable transactions</i> ” .....	301
2.10.2.2. As cinco condições estruturais no Canadá .....	303
2.10.3. Reino Unido .....	307
2.10.3.1. O dever de informar “ <i>tax avoidance schemes</i> ” .....	310
2.10.3.2. O dever de o promotor fornecer um número de identificação do planejamento aos clientes e o dever destes últimos de informá-lo à HRMC .....	313
2.10.3.3. O dever de o promotor fornecer lista de clientes .....	315
2.10.3.4. As cinco condições estruturais no Reino Unido .....	316
2.10.4. Portugal .....	321
2.10.4.1. O dever de informar o “ <i>planeamento fiscal</i> ” .....	325
2.10.4.2. As cinco condições estruturais em Portugal .....	328
2.10.5. Irlanda .....	335
2.10.5.1. O dever de informar “ <i>certain transactions</i> ” .....	336
2.10.5.2. O dever de informar a lista de clientes ao fisco .....	339
2.10.5.3. As cinco condições estruturais na Irlanda .....	339
2.10.6. África do Sul .....	343
2.10.6.1. O dever de informar “ <i>reportable arrangement</i> ” .....	347
2.10.6.2. As cinco condições estruturais na África do Sul .....	350
2.10.7. Breves comentários sobre o estudo dos regimes dos países modelos .....	355
2.10.8. Diretiva (EU) 2018/822 .....	360
2.10.9. Breves comentários sobre a inconstitucionalidade do regime francês .....	369

**Parte II: Contexto Brasileiro**  
**Parâmetros Jurídicos Pertinentes à Implementação do**  
**Regime de Informação Obrigatória de Planejamento Tributário,**  
**as Razões para Rejeição da Ação 12 do BEPS e o Direito à**  
**Revelação Voluntária de Planejamento Tributário, 373**

**Capítulo 3 – A Qualificação Jurídica do Regime de**  
**Informação de Planejamento Tributário no Brasil, 375**

3.1. Considerações iniciais .....	375
3.2. A natureza jurídica do regime de informação obrigatória de planejamento tributário conforme o Direito Tributário brasileiro .....	376
3.2.1. A natureza jurídica do dever de informar o planejamento tributário .....	376
3.2.2. A natureza jurídica da atividade de informar o planejamento tributário .....	379
3.3. Princípios que devem delimitar o regramento jurídico do regime de informação de planejamento tributário no Brasil .....	388
3.3.1. Princípio da legalidade .....	389
3.3.1.1. A competência do Poder Executivo para editar deveres instrumentais .....	390
3.3.1.2. A competência do Poder Legislativo para editar critérios jurídicos .....	398
3.3.1.3. A aplicação da legalidade na edição da lista de transações reportáveis .....	402
3.3.1.4. A necessidade da edição de lei complementar .....	405
3.3.1.4.1. As atividades a serem realizadas pelos particulares .....	405
3.3.1.4.2. A atribuição do ônus de informar a terceiros .....	407
3.3.1.4.3. A troca de informações entre fiscos .....	411
3.3.1.4.4. A necessidade da preexistência de uma GAAR .....	412
3.3.2. Princípio da capacidade de colaboração .....	430
3.3.3. Princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso .....	440
3.3.3.1. Limites dos deveres instrumentais .....	445
3.3.3.2. Jurisprudência sobre os limites dos deveres instrumentais .....	448
3.3.3.3. Aplicação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso ao regime de informação obrigatória de planejamento tributário .....	451
3.3.4. Princípio da praticabilidade .....	458
3.3.5. Princípio da isonomia .....	462
3.3.6. Princípio da livre-iniciativa .....	469
3.4. Direitos que devem ser respeitados na implementação do regime de informação de planejamento tributário no Brasil .....	472
3.4.1. Direito ao planejamento tributário .....	473
3.4.1.1. O direito ao planejamento tributário como direito fundamental .....	474

3.4.1.2. A incompatibilidade do conceito de “ <i>aggressive tax planning</i> ” .....	483
3.4.1.3. A incompatibilidade do conceito de principal benefício .....	486
3.4.2. O direito a normas claras e a conceitos determinados .....	490
3.4.3. O direito ao sigilo, à confidencialidade e à assessoria tributária .....	494
3.4.4. O direito do contribuinte à transparência por parte do Estado .....	506
3.4.5. O direito à não autoincriminação .....	512

## **Capítulo 4 – A Incompatibilidade das Recomendações da Ação 12 do BEPS com o Ordenamento Jurídico Brasileiro e a nossa Proposta de um Regime Voluntário de Acordo de Planejamento Tributário, 521**

4.1. Considerações iniciais .....	521
4.2. As cinco condições estruturais no Brasil .....	521
4.3. As razões pelas quais a Ação 12 do BEPS é incompatível com ordenamento jurídico brasileiro .....	524
4.4. Críticas à Medida Provisória nº 685/15 .....	528
4.5. O direito à informação voluntária de planejamento tributário .....	542
4.5.1. A construção do direito à informação voluntária de planejamento tributário .....	543
4.5.1.1. A linha de argumentação da OCDE quanto à obrigatoriedade do regime .....	543
4.5.1.2. A proporcionalidade, o “ <i>enhanced relationship</i> ” e a proteção da confiança .....	548
4.5.1.3. A efetivação do direito fundamental ao planejamento tributário no Brasil .....	555
4.5.2. A insuficiência de outros meios a fim de promover transparência fiscal em matéria de planejamento tributário no Brasil .....	562
4.5.2.1. A insuficiência de uma GAAR e das SAARs .....	562
4.5.2.2. A insuficiência do atual regime de consulta fiscal .....	570
4.6. O acordo de planejamento tributários e os seus desafios .....	581
4.6.1. Natureza jurídica do acordo de planejamento tributário .....	582
4.6.2. O caráter vinculante e a imutabilidade temporal do acordo .....	597
4.6.3. (Re)construção do conceito jurídico antielusivo brasileiro .....	618
4.6.4. Desafios do regime de informação voluntária de planejamento tributário .....	626
4.6.4.1. As vantagens e desvantagens do regime de <i>ruling</i> .....	626
4.6.4.2. O dilema da isonomia .....	637
4.6.4.3. A impertinência da questão do tema da transação tributária .....	644
4.6.4.3.1. A “interpretação preventiva elusiva” no Projeto de Lei nº 5.082/2009 .....	648
4.6.4.4. A questão da indisponibilidade de interesse público .....	651
4.6.4.5. As consequências da não formalização do acordo de planejamento tributário .....	654

## **Conclusões, 657**

Capítulo 1.....	657
Capítulo 2.....	664
Capítulo 3.....	671
Capítulo 4.....	680

## **Bibliografia, 693**

Documentos .....	743
Decisões.....	751
Brasil .....	751
Estados Unidos.....	753
França .....	753
Reino Unido.....	753
Europa.....	754
Plataformas.....	754
Vídeos Consultados.....	755
Anexo I – Linha do Tempo do Contexto do Projeto BEPS .....	757
Anexo II – Condições estruturais .....	758